



Trabajo Fin de Grado

Las especialidades en la amortización del inmovilizado en el régimen de entidades de reducida dimensión

Autor

Alejandro Donoso Sánchez

Director

Ismael Jiménez Compaired

Facultad de Derecho

2016

Las especialidades en la amortización del inmovilizado en el régimen de las ERD.
Alejandro Donoso Sánchez

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	3
I. INTRODUCCIÓN	4
1. CUESTIÓN A TRATAR.....	4
2. RAZÓN Y JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.....	4
3. METODOLOGÍA A SEGUIR.....	5
II. ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN	5
1. ¿QUÉ ES UNA ERD? ÁMBITO DE APLICACIÓN	5
1.1 Requisitos generales	5
1.2 Ámbito de aplicación de la ley	6
1.3 Cifra de negocios.....	7
2. DIFERENCIAS FUNDAMENTALES ENTRE UNA ERD Y UNA PYME	8
3. LA AMORTIZACIÓN COMO BENEFICIO FISCAL PARA UNA ERD	8
III. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN	9
1. CONCEPTO	9
2.1 Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.....	10
2.2 Elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra a terceros	15
2.3 Elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa	15
2.4 Elementos objeto de un contrato de arrendamiento financiero.....	16
2.5 Afectación a actividades económicas en los casos particulares del apartado 2.2, 2.3 y 2.4	17
3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN: INCREMENTO DE LA PLANTILLA MEDIA TOTAL.	18
3.1 Incremento de la plantilla media y mantenimiento de dicho incremento.....	18
3.2 Plantilla media. Concepto y cálculo.....	20
4. CUANTÍA DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.....	22
5. INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS PARA LA APLICACIÓN DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN	24
6. INCOMPATIBILIDADES	25
IV. AMORTIZACIÓN ACELERADA DE LOS ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL, DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL ELEMENTO INTANGIBLE	26
1. CONCEPTO	26
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN	26
2.1. Elementos nuevos del inmovilizado intangible.....	27
2.2. Elementos del inmovilizado intangible producidos por la propia empresa	28

3. APLICACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN ACELERADA.....	28
4. INCOMPATIBILIDADES	29
V. CONCLUSIONES	30
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	33

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

ERD: Entidad de reducida dimensión.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

RIS: Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

PYME: Pequeña y Mediana Empresa.

PGC: Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

DGT: Dirección General de Tributos.

TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de Impuesto sobre Sociedades (derogada).

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN A TRATAR

«Las especialidades en la amortización del inmovilizado en el régimen de entidades de reducida dimensión» es una cuestión relativa al derecho tributario y, dentro de este, incluida en el ámbito del Impuesto de Sociedades. Dicho tema es el que se trata a lo largo del siguiente Trabajo de Fin de Grado.

2. RAZÓN Y JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

Las distintas posibilidades en la amortización del inmovilizado es un aspecto fundamental para cualquier empresa. La elección entre un tipo de amortización u otro puede derivar en una serie de beneficios fiscales que afectan a decisiones tan relevantes como la contratación de nuevo personal, la inversión en nuevo inmovilizado, etc. Por otro lado, las ERD¹ tienen un papel muy significativo dentro del tejido empresarial español. La Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa publicó en el año 2015 que el 97.6 % de las empresas ingresaron menos de 2 millones de euros y que un 1.9 %, entre 2 y 10 millones². Por tanto un 99.5 % de las empresas españolas facturaron menos de 10 millones de euros y son, de esta forma, potenciales entidades que pueden clasificadas como ERD; siendo este un porcentaje que representa la práctica totalidad de las empresas españolas.

Con estos antecedentes, considero que un análisis pormenorizado de las especialidades en la amortización del inmovilizado en las ERD puede ser muy didáctico, al mismo tiempo que útil y práctico. Dentro de las ERD se encuentran aquellas empresas que más dificultades económicas han podido pasar durante los años de la crisis económica. Un conocimiento preciso y adecuado de las distintas formas de amortización de su inmovilizado puede llevar a una empresa de estas características del éxito al fracaso. Todas las razones anteriores, añadido a un especial interés personal en el ámbito tributario justifican mi motivación personal para emprender este trabajo.

¹ Se refiere a aquellas empresas cuya cifra de negocio en el periodo inmediatamente anterior es inferior a 10 millones de euros (artículo 101.1 de la LIS). Se realiza un análisis más exhaustivo en el Capítulo II de este trabajo.

² SUBDIRECCIÓN GENERAL DE APOYO A LAS PYMES, *Retrato de las PYME 2015*, Madrid, 2015.

3. METODOLOGÍA A SEGUIR

El siguiente trabajo consiste, principalmente, en un análisis de los artículos 102 y 103 de la LIS, que son aquellos que tratan la amortización del inmovilizado en las ERD. Además de ello es necesario, previamente, comentar el artículo 101 de la LIS, relativo al ámbito de aplicación de estos incentivos fiscales. En el trabajo, toda esta base legal se verá reforzada por la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos y la literatura relacionada con el tema.

La estructura va a seguir el orden impuesto por la ley reguladora. Tras esta breve introducción, el siguiente epígrafe abarca la definición y ámbito de aplicación de una ERD, incluyendo cuáles son sus diferencias con una PYME. En los capítulos III y IV se encuentran los beneficios fiscales adicionales para las ERD que vamos a analizar (libertad de amortización y amortización acelerada), constituyendo el núcleo del trabajo. Finalmente, en el epígrafe V, el último del trabajo, se encuentran las principales conclusiones que se han obtenido del desarrollo de este análisis.

II. ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN

1. ¿QUÉ ES UNA ERD? ÁMBITO DE APLICACIÓN

1.1 Requisitos generales

Una ERD es, según Pla y Salvador (2015)³, una entidad, empresario o profesional cuyo volumen anual no supera un determinado importe. Rodríguez y Galán (2010)⁴ establecen que la consideración de una entidad como ERD está condicionada al cumplimiento de un requisito objetivo, que es el importe máximo de su cifra de negocio pero referido al periodo impositivo anterior. Este volumen anual o cifra de negocio no es un importe fijo, ya que ha ido variando en las últimas reformas legales. En la actual ley en vigor se establece que para considerar a una entidad de reducida dimensión, su cifra de negocios ha de ser **inferior a 10 millones de euros** en el periodo impositivo inmediato anterior⁵.

³ PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C., *Impuesto sobre Sociedades: Régimen general y empresas de reducida dimensión*, 10º ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 176.

⁴ RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y GALÁN RUIZ, J. “Capítulo 36: Régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión” en RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. (Dir), *El impuesto sobre Sociedades*, 2º ed., Thomson Reuters, Pamplona, 2010, p. 1204.

⁵ Artículo 101.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Desde la última gran reforma del impuesto (tras la que se derogó el antiguo Real Decreto que regulaba el Impuesto de Sociedades), existe otro requisito⁶ para la catalogar a una entidad como ERD: esta no debe tener la consideración de **entidad patrimonial**. Es decir, se debe acreditar la existencia de una actividad económica. Incluso aunque exista esta actividad económica, si fuera insignificante, la entidad seguiría teniendo un carácter de patrimonial y no se podrían aplicar los incentivos fiscales⁷. Esta modificación se llevó a cabo porque el objetivo de este régimen especial es el de estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales para fomentar el ciclo productivo y el desarrollo económico⁸.

1.2 Ámbito de aplicación de la ley

Los incentivos fiscales relativos a las ERD se aplicarán, de forma general, a aquellas empresas que cumplan los dos requisitos anteriormente explicados. Sin embargo, existe un tratamiento particular de los presupuestos para ser beneficiario del régimen, debido a una serie de causas diversas, que se mencionan a continuación:

- Si el período impositivo inmediato anterior fuera inferior al año el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año⁹. La Ley no explica qué se debe entender por elevación al año por lo que se puede interpretar de dos formas distintas: tomando el importe neto de la cifra de negocios obtenido en los meses correspondientes y elevándola proporcionalmente al año; o sumando a la cifra de negocios del período anterior la obtenida en los meses del penúltimo período para completar el año. Según Díaz y Masa (2013), la interpretación más razonable es la primera, similar a la que realizó el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución 0994/2008 de 12 de junio¹⁰. En la misma línea se sitúa la Agencia Tributaria, en su Manual Práctico de Sociedades de 2014¹¹.

⁶ Aunque no estuviera regulado legislativamente, la doctrina administrativa ya exigía este requisito como se puede apreciar en la consulta DGT CV 1786-12, de 14 de septiembre.

⁷ MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE, *Fiscal*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2015, p.910.

⁸ PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C., *Impuesto sobre Sociedades: cit.*, p. 176-177.

⁹ Artículo 101.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” en SANFRUTOS GAMBÍN, E. (Dir), *Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales y especialidades territoriales. Disposiciones adicionales y finales. Tomo III*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 1079.

¹¹ AGENCIA TRIBUTARIA, *Manual Práctico Sociedades 2014*, p. 28.

- Cuando la entidad fuera de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.
- En caso de la existencia de un grupo empresarial, el límite de los 10 millones de euros se refiere al conjunto de entidades del mismo grupo.

Por otro lado, el legislador ha previsto que estos incentivos también se puedan aplicar en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel en el que se alcance el límite de la cifra de negocios (los 10 millones de euros), siempre que la entidad haya cumplido las condiciones para considerarse una ERD tanto en el periodo en el que supera dicho límite como en los dos anteriores¹². Es decir, como aprecian Pla y Salvador (2015), estas entidades pueden aplicar los incentivos en un periodo en que no sean consideradas como ERD.

Finalmente, este régimen fiscal se puede aplicar a empresarios y profesionales que tributen en el régimen de Estimación Directa del IRPF¹³, si cumplen las condiciones establecidas tanto en la LIS como en la LIRPF.

1.3 Cifra de negocios

Como hemos comentado a lo largo de este epígrafe, para considerar a una entidad como ERD su importe neto de la cifra de negocios debe ser inferior a los 10 millones de euros. Todos los autores coinciden en que, al no definirse el concepto « cifra de negocios » en la normativa del impuesto, se ha de aplicar la definición recogida en el derecho común, debido a su carácter supletorio¹⁴. Esta definición aparece en la normativa mercantil conforme a la cual la cifra de negocios se obtiene deduciendo del importe de las ventas u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias, el importe de cualquier descuento, el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionadas con las mismas¹⁵.

¹² Artículo 101.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹³ Artículos 28 y 30 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁴ Artículo 7.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁵ Artículo 35.2 del Código de Comercio.

2. DIFERENCIAS FUNDAMENTALES ENTRE UNA ERD Y UNA PYME

A pesar de que ambos conceptos pudieran llegar a considerarse similares, lo cierto es que la definición de ERD es mucho más restrictiva que el concepto general de PYME ¹⁶. Esta afirmación se basa en que «el legislador, al emplear unívocamente la cifra de negocios, magnitud más restrictiva que el beneficio, obvia cualquier otro criterio definitorio de PYME, especialmente el recomendado parámetro del número de trabajadores, cuando la capacidad de generación de empleo constituye precisamente la base de las políticas de apoyo a las PYMES por parte de las instituciones comunitarias»¹⁷.

En definitiva, la principal diferencia que se aprecia entre estos conceptos es que, para la consideración de una empresa como PYME, no ha de superarse en dos ejercicios consecutivos dos de los siguientes límites:

- Importe total del activo: 2.850.000 €
- Importe de la cifra de negocios: 5.700.000 €
- Número de trabajadores: 50 trabajadores.

Por su parte, para considerar a una entidad como ERD únicamente se establece el límite de 10.000.000 € de la cifra de negocios en el periodo inmediatamente anterior. Además existen otras diferencias, como, por ejemplo, que el concepto de PYME se puede aplicar a entidades no mercantiles, mientras que el concepto de ERD no se puede aplicar a entidades patrimoniales¹⁸.

3. LA AMORTIZACIÓN COMO BENEFICIO FISCAL PARA UNA ERD

Según el PGC, la amortización es la corrección de valor por la depreciación del inmovilizado realizada de acuerdo a un plan sistemático¹⁹. Sin embargo, los beneficios fiscales relacionados con la amortización que el legislador ha previsto para las ERD no

¹⁶ LUCHENA MOZO, G.M., «Especialidades en la amortización societaria de los activos dentro de la pequeña y mediana empresa española» en SANZ DÍAZ-PALACIOS *et al*, *Estudios sobre amortización de inmovilizados en la imposición societaria*, Atelier Fiscal, Barcelona, 2010, p.106.

¹⁷ PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y ALMAGRO MARTÍN, C., *Las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto Sobre Sociedades*. AA.VV. Estudio sobre fiscalidad de las Pymes. Granada, 2004, p.346.

¹⁸ PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C., *Impuesto sobre Sociedades: cit.*, p. 176.

¹⁹ PGC. Quinta Parte: Definiciones y relaciones contables. Amortización acumulada del inmovilizado. 2007.

requieren de este plan sistemático, ni tan siquiera de la imputación contable previa²⁰, como analizaremos a lo largo de los apartados siguientes.

La libertad de amortización y la amortización acelerada, que son los dos incentivos fiscales que vamos a analizar, permiten a la entidad imputar un mayor gasto por este concepto durante los primeros ejercicios de la vida útil de los elementos del inmovilizado o de las inversiones, lo que supone un diferimiento del pago del impuesto. Esto no quiere decir que las entidades vayan a ahorrarse tributos, pero sí que se les da la posibilidad de pagarlos en ejercicios futuros. En estos ejercicios, la entidad llevará a cabo un ajuste extracontable, por el que tendrá que pagar un importe mayor de impuestos, para compensar el diferimiento durante los primeros años²¹.

En definitiva, una correcta aplicación de estos beneficios fiscales puede repercutir positivamente en el futuro y en la supervivencia de la entidad. En los capítulos siguientes vamos a llevar a cabo un análisis más pormenorizado de la libertad de amortización y de la amortización acelerada.

III. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

1. CONCEPTO

La libertad de amortización es el principal beneficio fiscal del que disfrutaban las ERD, en relación a la amortización del inmovilizado. El legislador no ha establecido qué debe entenderse por libertad de amortización, por lo que acudiremos a la literatura para obtener una definición. Según Cuatrecasas²², la libertad de amortización significa que la misma puede realizarse de forma libre, siempre que el sujeto pasivo concurra con los requisitos establecidos. Es considerada como un beneficio fiscal debido a la posibilidad de realizar una amortización más acelerada, que permite diferir el pago del impuesto. Por su parte, Rojí y Rodríguez²³ van más allá en su definición estableciendo que es un beneficio fiscal relativo a los activos fijos de la empresa. Además inciden en otro aspecto importante: al aplicar una libre amortización se produce un desajuste entre el

²⁰ Artículo 11.3.1º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²¹ Incidiremos en este aspecto a lo largo del trabajo.

²² CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA, *A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*.

²³ ROJÍ CHANDRO, L.A. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *Guía práctica para libertad de amortización en régimen transitorio 2012/2013*.

gasto fiscal y el gasto contable, que se soluciona mediante los ajustes extracontables durante el periodo de amortización del inmovilizado.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El legislador ha establecido una serie de situaciones en las que las ERD pueden amortizar libremente su inmovilizado. Estos supuestos son los siguientes: en los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra, en los elementos contruidos por la propia empresa y en los elementos objeto de un contrato de arrendamiento financiero.

2.1 Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

A) Qué entendemos por elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

El legislador, al igual que con algún concepto anterior, no define qué hay que entender por elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. Por tanto, y al igual que indican Díaz y Masa (2013)²⁴, hemos de acudir de forma supletoria al PGC para obtener la definición de los conceptos anteriores.

El inmovilizado material está encuadrado dentro del activo no corriente del balance, – concretamente en el subgrupo 21 – y se define como los elementos del activo tangibles que son bienes muebles o inmuebles, salvo aquellos que deban ser clasificados en otros subgrupos²⁵. El propio PGC realiza una enumeración de los elementos que tienen la consideración de inmovilizado material, que se asocian a las cuentas 210 a 219: terrenos y bienes naturales, construcciones, instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, otras instalaciones, mobiliario, equipos para procesos de información, elementos de transporte y otro inmovilizado material.

Las inversiones inmobiliarias también se encuadran en el activo no corriente del balance – en este caso en el subgrupo 22 – y son los activos no corrientes de naturaleza inmobiliaria que la empresa utiliza para obtener rentas o plusvalías, en lugar de ser usados para la producción o suministro de bienes y servicios, fines administrativos o

²⁴ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales: *cit*, p. 1093.

²⁵ PGC. Quinta Parte: Definiciones y relaciones contables. Inmovilizado material. 2007.

para su venta en el curso de las operaciones²⁶. En este caso, el PGC solo establece dos elementos incluidos en este subgrupo: inversiones en terrenos y bienes naturales (cuenta 220) e inversiones en construcciones (cuenta 221). En definitiva, se puede considerar como inversión inmobiliaria aquellos terrenos o construcciones que la empresa posea con el objetivo de obtener una serie de ingresos por su arrendamiento o unos beneficios por su enajenación, sin que exista una colaboración con los otros activos de la propia entidad²⁷. Por otro lado, el legislador no establece nada con respecto a la localización de la inversión. Por tanto, se entiende que puede aplicarse la libertad de amortización cuando la inversión se realice fuera del territorio nacional, siempre que el requisito de la creación de empleo – que se analizará con posterioridad – se produzca en España²⁸.

Finalmente, es importante señalar que, aunque los terrenos forman parte del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, no pueden gozar del régimen especial de ERD ya que estos no se amortizan²⁹.

B) Qué entendemos por elementos nuevos

Nuevamente, la ley reguladora del impuesto de sociedades no establece qué debemos de entender por «elementos nuevos». En este caso, ha sido la DGT la encargada de realizar una interpretación de su significado. Concretamente, ha determinado que un elemento es nuevo cuando no ha entrado todavía en funcionamiento, independientemente de los años que haya transcurrido desde su construcción o su producción y del número de veces que haya sido transmitido³⁰. En definitiva, lo relevante es que el inmovilizado no haya tenido un uso anterior. A continuación vamos a hacer una serie de precisiones relativas a este concepto, que la DGT ha estimado conveniente realizar, en virtud de cuestiones concretas que se le han planteado.

La DGT no considera como elementos nuevos aquellos que se hayan utilizado con anterioridad:

- Aunque hayan sido utilizados por el propio sujeto pasivo en un régimen de alquiler³¹.
- Aunque no se hubiese afectado anteriormente a ninguna actividad empresarial³².

²⁶ PGC. Quinta Parte: Definiciones y relaciones contables. Inversiones inmobiliarias. 2007.

²⁷ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1094.

²⁸ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1093.

²⁹ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1094.

³⁰ DGT CV1286-09, de 29 de mayo.

³¹ DGT CV0431-06, de 13 de marzo.

- Aunque sea mediante la adquisición de una vivienda a un particular que la hubiera utilizado para uso y disfrute propio³³, sin que hubiese sido afectado a ninguna actividad empresarial.

Por otro lado, la DGT considera elementos nuevos las siguientes situaciones que se le han planteado:

- La adquisición de un local comercial a un sujeto pasivo que a su vez lo había adquirido al promotor, siempre y cuando este local nunca hubiera estado afectado a un fin determinado³⁴. Es decir, en consonancia con la literalidad de la norma, es irrelevante el número de transmisiones que sufra un elemento; lo relevante es que haya entrado en funcionamiento en algún momento de su vida.
- Con respecto a las **obras adicionales** realizadas en un inmueble posteriormente a su entrada en funcionamiento, los actos derivados de dichas obras podrán ser considerados como nuevos siempre que cumplan dos requisitos: que aumenten el valor del inmueble y que entren en funcionamiento por vez primera³⁵.
- Con respecto a los activos que sufran una actividad de **rehabilitación** pueden ser considerados como elementos nuevos si cumplen los siguientes requisitos: en primer lugar, es necesario que la rehabilitación constituya una reconstrucción del inmueble, la fachada o similar. En segundo lugar, la DGT establece el mismo criterio económico que en el apartado anterior: para considerar un elemento nuevo es necesario que la rehabilitación represente una parte sustancial en el nuevo valor del inmueble. En definitiva, que la rehabilitación aumente el valor del inmueble.

Además de las anteriores, la DGT ha tenido que interpretar situaciones bastante más complejas. Por ejemplo, aquella que se refiere a una nave industrial, que había sido utilizada con anterioridad y que se divide en varios locales³⁶. Se plantea si estos locales, fruto de la anterior división, pueden ser considerados como elementos nuevos. Se establecen dos requisitos para que así sea, uno material y otro económico.

³² DGT 1012-97, de 12 de mayo.

³³ DGT 0995-97, de 16 de mayo.

³⁴ DGT 0306-97, de 17 de febrero.

³⁵ DGT 2501-97, de 2 de diciembre.

³⁶ Con constitución de un régimen de propiedad horizontal y la inscripción individual y separada en el Registro de la Propiedad.

- **Requisito material:** La autonomía jurídica de la que goza el local no es suficiente: es necesario que esta autonomía responda a la realidad material. Es decir, que la transformación jurídica haya provocado una transformación material. Estos locales serán elementos nuevos si no existían físicamente de forma previa a la división registral³⁷. Es imprescindible que haya habido una transformación posterior a la división de la nave que permita una explotación independiente del local dividido con respecto a los demás locales.
- **Requisito económico:** El valor de la construcción previo a la transformación, debe ser insignificante respecto del nuevo valor derivado de dicha transformación.

En definitiva, el local será considerado como elemento nuevo cuando la entidad que lo adquiere haya sido la primera en utilizarlo desde que este es un elemento independiente de los demás, cumpliendo tanto el requisito material como el económico³⁸.

Como se ha podido apreciar, desde que el legislador introdujo este leve matiz en el ordenamiento jurídico – el elemento «nuevo» – la DGT se ha visto obligada a ir modelando dicho concepto, adaptándolo a las diversas situaciones que se le han ido planteando por parte de los contribuyentes.

C) Afectación a actividades económicas

El legislador impone un requisito adicional para estos elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias: para poder aplicar los beneficios fiscales de la amortización es necesario que estén **afectos a actividades económicas**. En los elementos del inmovilizado material no hay ningún problema para la interpretación de este requisito; consiste en la utilización de estos bienes para la obtención de rendimientos empresariales.

Sin embargo, en el caso de las inversiones inmobiliarias, la DGT sí que ha tenido que establecer cuando existe afectación económica. Concretamente, determinó que la «actividad de arrendamiento de negocio debe tener la consideración de actividad económica, en los términos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF»³⁹. Este artículo presenta la denominada **regla del empleado**: existirá afectación cuando, al menos, haya

³⁷ Por ejemplo, si ha sido necesario modificar la estructura interna.

³⁸ DGT 0401-01, de 23 de febrero.

³⁹ DGT CV2020-09, de 15 de septiembre; DGT CV1759-07, de 8 de agosto; DGT CV1019-10 de 14 de mayo.

una persona empleada con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad económica. En esta misma línea se sitúan Pla y Salvador (2015)⁴⁰, aunque en relación al artículo 5.1 de la LIS que, a grandes rasgos, establece los mismos requisitos para la afectación económica que el artículo 27.2 de la LIRPF nombrado por la DGT.

Sin embargo existe una excepción a este requisito de la afectación. Cuando se produce una inversión – como veíamos en el apartado anterior, en las obras adicionales o en la rehabilitación de un inmueble – no es necesario que los elementos sobre los que recae estén afectos a actividades económicas. Únicamente será necesario que estos elementos formen parte del inmovilizado material o se trate de una inversión inmobiliaria y que cumplan los requisitos que se indicaron anteriormente en cada caso concreto⁴¹.

D) Disposición de los elementos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias

El legislador establece que la libertad de amortización es aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos en cuestión. La doctrina ha interpretado esta afirmación, en relación con la disposición de los elementos y en función de que se trate de inmovilizado material o de una inversión inmobiliaria.

En el caso del inmovilizado material, los elementos se suelen incorporar de forma inmediata, por lo que la disposición de dichos elementos se produce en el periodo impositivo en el que la empresa tiene consideración de ERD⁴².

Por su parte, esto anterior no siempre ocurre en los elementos objeto de inversión inmobiliaria. Por eso, la mayoría de la doctrina ha establecido que para poder amortizar libremente estos elementos, han de ponerse a disposición de la empresa en el periodo impositivo en el que la misma tiene consideración de ERD. La entrega o puesta a disposición será la fecha de referencia para determinar si los elementos están incluidos en un periodo impositivo o en otro. Si se pusieran a disposición de la entidad en un

⁴⁰ PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C., *Impuesto sobre Sociedades: cit.*, p. 184

⁴¹ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1095 y dos consultas de la DGT: CV1225-09, de 25 de mayo; CV1234-09, de 25 de mayo

⁴² Nota explicativa, aplicable durante todo el trabajo, en referencia a la disposición de los elementos: Si el bien se pusiera a disposición de la entidad en 2015, la entidad podrá aplicar la libertad de amortización únicamente si en el año 2014 su cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros, independientemente de la cifra de negocios durante el ejercicio 2015.

periodo posterior en los que no cumpliera los requisitos de ERD, no podría amortizar libremente los elementos objeto de inversión ⁴³.

2.2 Elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra a terceros

El apartado 2 del artículo 102 de la LIS prevé la aplicación de la libertad de amortización para los elementos encargados por la empresa en virtud de un contrato de ejecución de obra. Sin embargo, en este caso el legislador ha querido establecer dos requisitos para este beneficio fiscal.

En primer lugar, es necesario que el contrato **se suscriba en el periodo impositivo en que la entidad sea considerada de reducida dimensión**. La doctrina administrativa ha establecido que lo relevante es que la empresa cumpla los requisitos de una ERD al suscribir el contrato, independientemente de si al disponer los elementos de dicho contrato, la empresa es de reducida dimensión o no⁴⁴. Es decir, para poder amortizar libremente estos elementos, la disposición de los mismos puede realizarse en un periodo en que la entidad no cumpla los requisitos de una ERD. Sin embargo, la suscripción del contrato de ejecución de obra debe realizarse en un periodo impositivo en el que la entidad sea considerada como una ERD.

El segundo requisito es que los elementos han de **ponerse a disposición de la entidad dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo en que suscribe el contrato**. Si la entidad sobrepasa este plazo legal, no podrá amortizar libremente los elementos, salvo que al finalizar la obra la entidad cumpla los requisitos para ser considerada ERD ⁴⁵. En este caso, la libre amortización vendría permitida por el caso general – el apartado 1 del artículo 102 de la LIS –, ya que los elementos encargados serían nuevo inmovilizado material afectos a actividad económica ⁴⁶.

2.3 Elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias contruidos por la propia empresa

En este caso, es el apartado 3 del artículo 102 de la LIS quien prevé la aplicación de la libertad de amortización para los elementos contruidos por la propia empresa. Sin

⁴³ MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE, *Fiscal, cit.*, p.914

⁴⁴ DGT CV1550-07, de 13 de julio.

⁴⁵ MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE, *Fiscal, cit.*, p.914.

⁴⁶ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCANA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit.*, p. 1096

embargo, a diferencia del apartado anterior, el legislador no establece ningún requisito de forma expresa para poder aplicar este beneficio fiscal. A pesar de ello, sí se recoge una remisión a los dos apartados anteriores, por lo que la mayoría de los autores considera que en dicha remisión se encuentran los requisitos de forma implícita.

Concretamente, se entiende que, de forma análoga a los contratos de ejecución de obra, la empresa ha de ser considerada una ERD en el periodo impositivo en que comience la construcción de los elementos y que estos han de ponerse a disposición de la empresa en los doce meses siguientes al inicio de la construcción, sin exigir que en el momento de la disposición, la empresa siga cumpliendo los requisitos de una ERD. Aun con todo, y siguiendo la interpretación del apartado anterior, el requisito de la puesta en los doce meses siguientes al inicio de la construcción no será necesario si en ese momento la empresa sigue cumpliendo los requisitos de las ERD. En este caso, la empresa podrá amortizar libremente los elementos en virtud del caso general previsto en el apartado 1 del artículo 102 de la LIS ⁴⁷.

Sin embargo, esta interpretación no es unánime en toda la doctrina. Existen otros autores que consideran que los requisitos a los que se refiere la remisión del artículo son otros. Por ejemplo, el Memento Francis Lefebvre (2015) establece que para poder amortizar libremente los elementos, será necesario que la construcción de los trabajos finalice en un periodo impositivo en el que la empresa sea considerada ERD ⁴⁸. Se puede apreciar la diferencia con la interpretación anterior, en la que se considera que estos beneficios fiscales se pueden aplicar aunque la entidad finalice la construcción en un periodo impositivo en el que no cumpla los requisitos de una ERD.

2.4 Elementos objeto de un contrato de arrendamiento financiero

El último de los casos particulares en los que el legislador permite aplicar la libertad de amortización es el relativo a los elementos objeto de un contrato de arrendamiento financiero ⁴⁹.

En este caso, la ley establece una condición para poder ejercer la libertad de amortización: el ejercicio de **la opción de compra** al finalizar el arrendamiento financiero. Sin embargo, al igual que en los elementos contruidos por la propia

⁴⁷ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1097.

⁴⁸ MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE, *Fiscal, cit.*, p.920.

⁴⁹ Artículo 102.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

empresa, no establece ningún requisito más. De esta manera, algunos autores han considerado que el arrendamiento financiero ha de cumplir un requisito temporal. De forma análoga al contrato de ejecución de obra, una parte de la doctrina entiende que la libertad de amortización se podrá aplicar si la entidad cumple los requisitos de las ERD en el momento de la firma del contrato de arrendamiento financiero, con independencia del momento en que se ejerza la opción ⁵⁰.

Por otro lado, la LIS tampoco especifica a qué tipo de arrendamiento financiero se le aplica este beneficio fiscal. La ley distingue entre dos tipos de arrendamientos financieros: aquellos que cumplan los requisitos de la Disposición Adicional tercera de la Ley 10/2014, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, en los que, básicamente, el arrendador es una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito (que se les aplica el Capítulo XII de la LIS) y aquellos contratos en los que no cumplan estos requisitos. Como el artículo 102 no establece nada, hay que suponer que la libertad de amortización se podrá aplicar a todos los contratos de arrendamiento financiero, siempre y cuando se cumpla el requisito del ejercicio de la opción de compra, anteriormente mencionada. Por tanto, en aquellos contratos donde no exista esta opción – y por tanto, sea materialmente imposible ejecutarla – no se les podrá aplicar este beneficio fiscal.

2.5 Afectación a actividades económicas en los casos particulares del apartado 2.2, 2.3 y 2.4

A diferencia del caso general del apartado 2.1, donde el legislador establece expresamente que para poder amortizar libremente un elemento, este debe estar afecto a una actividad económica, en los casos particulares no ocurre lo mismo. Un sector de la doctrina se ha planteado si, al no ser exigido de forma expresa por el legislador, la afectación económica es requisito necesario para el resto de las situaciones. Rodríguez y Galán (2010) afirman que no es necesario que la norma establezca el requisito de la afectación económica, siendo redundante si así lo hiciera. En su opinión, este requisito es necesario en cualquier caso, ya que la entidad no podría amortizar fiscalmente ningún elemento si este no estuviera afecto a la actividad económica ⁵¹.

⁵⁰ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1097.

⁵¹ RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y GALÁN RUIZ, J. “Capítulo 36: Régimen, *cit*, p.1212.

3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN: INCREMENTO DE LA PLANTILLA MEDIA TOTAL.

Para la aplicación de la libertad de amortización existen una serie de requisitos establecidos por el legislador. Dos de ellos ya han sido explicados en los epígrafes anteriores. A modo de recopilación son los siguientes:

- Aplicación a los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias (caso general) y los casos particulares ya analizados en el apartado anterior.
- La puesta a disposición de los elementos a amortizar, también analizados para cada caso concreto.
- Incremento de la plantilla media y mantenimiento de dicho incremento.

En este apartado vamos a centrarnos en el análisis del último requisito: el incremento de la plantilla y las condiciones que se han de cumplir a lo largo del tiempo para poder aplicar este beneficio fiscal.

3.1 Incremento de la plantilla media y mantenimiento de dicho incremento

Habitualmente, cuando el legislador ofrece beneficios fiscales existen unos objetivos de interés general que ha de realizar la entidad beneficiaria en contrapartida a estas ventajas fiscales. En el caso que nos concierne, la contrapartida a esta posibilidad de libertad de amortización es la obligación para la empresa de un incremento de la plantilla y de un mantenimiento de dicho incremento. En caso contrario, como veremos en los apartados siguientes, la entidad no podrá amortizar libremente sus elementos del inmovilizado o de las inversiones, aunque cumpla los requisitos de una ERD.

El apartado 1 del artículo 102 de la LIS establece que los elementos «podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses ». En definitiva, este artículo está estableciendo un doble requisito⁵²:

- El **incremento** de la plantilla durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en el que los bienes entran en funcionamiento, con respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores.

⁵² RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y GALÁN RUIZ, J. “Capítulo 36: Régimen, *cit*, p.1213.

- El **mantenimiento** de este incremento adicional durante otros veinticuatro meses.

A modo de ejemplo ilustrativo: si el elemento entra en funcionamiento en el año 2016, se podrá aplicar la libertad de amortización si la plantilla media total de los años 2016 y 2017 se incrementa con respecto a la del año 2015 y este incremento se mantiene durante los años 2018 y 2019.

Sin embargo, existe algún supuesto de hecho que, por su propia naturaleza, resulta problemático. Por un lado, cuando nos encontramos con aquella situación de inicio de actividad y contratación de personal donde es materialmente imposible la comparación de la plantilla media de los doce meses anteriores porque no existía actividad en ese periodo. La DGT entiende cumplido el requisito del incremento de plantilla con la contratación de una serie de trabajadores fijos con contrato indefinido a tiempo completo, ya que dichos trabajadores se van a mantener íntegros en ejercicios futuros por las características de su contrato ⁵³.

Por otro lado, se ha planteado un caso en relación a las operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS⁵⁴. En concreto, qué ocurre cuando se transmiten unas instalaciones amortizadas libremente en aplicación de los beneficios fiscales de las ERD, en virtud de una operación de escisión parcial a una entidad beneficiaria que no cumple los requisitos de una ERD. En cuanto al requisito del incremento y mantenimiento de la plantilla, que es el que estamos analizando en este apartado, se tendrá en cuenta la plantilla de la sociedad transmitente en el año en que se amortiza el bien y la plantilla de la sociedad o sociedades beneficiarias (o adquirentes) en los dos años posteriores para valorar el cumplimiento del requisito de mantenimiento de la plantilla⁵⁵.

⁵³ DGT CV 0023-99, de 10 de junio.

⁵⁴ Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea.

⁵⁵ DGT CV0039-08, de 9 de enero. La resolución completa del caso que se le plantea a la DGT es la siguiente: en aplicación del artículo 84 de la LIS (antiguo artículo 90 del TRLIS, que es el que usa la DGT en la consulta) existe subrogación a efectos fiscales de la entidad adquirente, en todos los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente imputables a los bienes y derechos transmitidos. Por tanto, en el caso que se plantea existe una subrogación de la sociedad adquirente de los bienes en la posición de la entidad transmitente respecto a la libertad de amortización. De igual forma que se transmite el bien totalmente amortizado, también se transmite la cuenta de impuestos diferidos consecuencia de una amortización fiscal superior a la contable, con la obligación para la adquirente de realizar los ajustes

3.2 Plantilla media. Concepto y cálculo.

El legislador ha determinado qué debemos entender por plantilla media y qué trabajadores se incluyen dentro de la misma. En el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 102 de la LIS, se establece que para calcular la plantilla media y su incremento se « tomarán las personas empleadas, en los términos establecidos por la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa ». Como bien apuntan Díaz y Masa (2013) las personas que están contratadas a tiempo parcial se han de computar proporcionalmente a la jornada completa ⁵⁶.

Para el cálculo de la plantilla media será indiferente que el contrato del trabajador sea indefinido, temporal, de formación, etc. ya que el legislador no exige ningún requisito específico⁵⁷. Sin embargo, para el cálculo de la plantilla media no se van a tener en cuenta los trabajadores cedidos por una empresa de trabajo temporal⁵⁸.

El único requisito que se establece es que se trate de personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral. El objetivo de este requisito es que el trabajador que presta un servicio a una entidad lo haga en un régimen de dependencia y por cuenta ajena. Como caso particular, el administrador de una entidad se tendrá en cuenta en la plantilla media siempre que su contrato de trabajo se adecúe a lo que dispone la legislación laboral (régimen de dependencia y cuenta ajena), independientemente de su régimen de afiliación en la Seguridad Social ⁵⁹.

Otros aspectos importantes a destacar en relación al concepto de plantilla media son los siguientes:

- La modificación de un contrato a jornada parcial en otro a tiempo completo se computa como un incremento en la plantilla media ⁶⁰.
- Cuando una persona física lleva a cabo una actividad profesional y crea una sociedad mercantil unipersonal que va a ejercer esa misma actividad profesional no existe creación de empleo en la nueva sociedad creada ⁶¹.

correspondientes en las mismas condiciones que lo hubiera realizado la entidad transmitente de no haberse realizado la escisión.

⁵⁶ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1089.

⁵⁷ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1092, a partir de una resolución de la AEAT, de 11 de octubre de 1996, Base de Datos INFORMA.

⁵⁸ Resolución de la DGT de 26 de julio de 1996.

⁵⁹ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1093, a partir de una resolución de la AEAT, de 17 de abril de 1998, Base de Datos INFORMA.

⁶⁰ Resolución DGT de 26 de noviembre de 1996

- Podrán computarse como plantilla media aquellos trabajadores discapacitados sobre los que no se hubiera aplicado la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad del artículo 38 de la LIS ⁶².
- En los supuestos de subrogación empresarial, los trabajadores procedentes de la otra entidad se han de tener en cuenta para el cálculo de la plantilla media total a partir de la fecha que se produzca la subrogación ⁶³. Si se produce una subrogación pero la puesta en funcionamiento del elemento se lleva a cabo con posterioridad, el número de empleados que se tendrá en cuenta para calcular el incremento será la totalidad de la empresa subrogada ⁶⁴.
- Cuando se realiza una aportación de una rama de actividad donde se incluyen activos sobre los que se ha aplicado libertad de amortización, este beneficio fiscal no se pierde, siempre y cuando la adquirente cumpla los requisitos de creación de empleo en proporción a lo que representaban los activos transmitidos sobre el total de los que se aplicó la libertad de amortización. Los activos que se mantienen en la sociedad transmitente tampoco pierden este beneficio fiscal siempre que, con la nueva situación de sus activos, siga cumpliendo los requisitos de empleo ⁶⁵.

Para el **cálculo** de la plantilla media, la DGT establece una fórmula que desarrolla lo impuesto por el legislador. La plantilla media se obtiene multiplicando el número de trabajadores existentes al inicio del periodo correspondiente por el número de días que esa plantilla permanece sin variación. En el caso de que exista alguna variación, el nuevo número de empleados se multiplica por los días que estos permanecen en la empresa hasta la siguiente variación, y así de forma sucesiva. La suma de los anteriores productos, que constituye el numerador, se divide entre el número de días del periodo total, que constituye el denominador. La fórmula podría ser la siguiente:

$$[(T_1 \times D_1) + (T_2 \times D_2) + \dots + (T_n \times D_n)] / D_m$$

Donde:

- T constituye el número de trabajadores

⁶¹ DGT 1134-00, de 17 de mayo.

⁶² DGT V1875-05, de 23 de septiembre.

⁶³ DGT 0522-98, de 1 de abril.

⁶⁴ DGT V0434-07, de 28 de febrero.

⁶⁵ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1092.

- D constituye el número de días
- 1 hace referencia al primer periodo hasta la primera variación de plantilla
- 2 hace referencia al sub-periodo que transcurre desde la primera variación hasta la segunda variación.
- n hace referencia al sub-periodo que transcurre desde la última variación hasta el final del periodo total.
- m hace referencia al periodo completo, como suma de todos los sub-periodos.

4. CUANTÍA DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

El legislador ha establecido un límite máximo para la libre amortización de aquellos elementos que cumplan los requisitos que hemos ido describiendo a lo largo de este epígrafe. Este límite está relacionado con uno de los objetivos fundamentales de este beneficio fiscal: el aumento y mantenimiento del empleo a través de la plantilla media de las ERD. La cuantía máxima que estas entidades podrán amortizar libremente será el resultado de multiplicar 120.000 euros por el incremento de la plantilla calculado con dos decimales. Por tanto, el exceso a esta cantidad no disfrutará de la libertad de amortización.

El incremento de plantilla de un periodo con respecto a otro⁶⁶ se obtiene mediante la diferencia de las plantillas medias⁶⁷ entre dichos periodos. Por ejemplo, si queremos obtener el incremento de plantilla para el año 2017, tendremos que restar la plantilla media del año 2017 con respecto a la del año 2015. En el caso de que la entidad sea de nueva creación, todo el empleo creado en los 24 meses posteriores (siempre que en el primer periodo los elementos a amortizar entren en funcionamiento) se computará como aumento de plantilla, a efectos de obtener la cuantía máxima amortizable⁶⁸.

El cumplimiento de los requisitos de incremento y mantenimiento de plantilla que hemos analizado anteriormente solo se puede conocer *a posteriori*. Por tanto, las entidades que quieran acogerse a este beneficio fiscal han de realizar una previsión o estimación del incremento medio que se va a producir en la plantilla en los dos ejercicios siguientes a la entrada en funcionamiento del bien amortizable. Esta

⁶⁶ Como ya sabemos, el requisito de incremento de plantilla se refiere a los 24 meses posteriores a la entrada en funcionamiento de los bienes. Por tanto, los periodos que se han de comparar serán el del inicio del funcionamiento de dichos bienes y el de los 24 meses posteriores a dicho inicio.

⁶⁷ Para el cálculo de la plantilla media hay que seguir las reglas especiales que se han analizado en el apartado 3.2 de este trabajo.

⁶⁸ DGT 2496-03, de 26 de diciembre.

estimación podrá cumplirse o no; si la previsión no se cumple, puede ser por defecto – es decir, se crea menos empleo del previsto – o por exceso – se crea más empleo que lo estimado. En el primer caso, el legislador ha establecido unas consecuencias derivadas del incumplimiento del requisito que analizaremos en el siguiente apartado de este epígrafe. Pero en el segundo caso – desviación por exceso – el legislador no prevé nada en la norma. Algunos autores han considerado que lo lógico sería que la entidad pudiera adaptar un sistema de amortización basada en los nuevos límites marcados por el mayor incremento de plantilla para los ejercicios futuros ⁶⁹.

Ya sabemos que la libertad de amortización solo se puede aplicar una vez que los bienes han entrado en funcionamiento, con independencia de si la adquisición o puesta a disposición por parte de la entidad se ha producido en un periodo impositivo anterior. Por tanto, la DGT ha establecido que, sin perjuicio de la amortización deducible prevista en el artículo 12 de la LIS, la libre amortización adicional del régimen de las ERD ha de esperar a la efectiva puesta en funcionamiento del elemento adquirido ⁷⁰. Como el legislador no regula la forma de aplicar este beneficio fiscal, la entidad correspondiente podrá amortizar el elemento en cualquier momento de su vida útil, aunque no lo hubiera previsto en el momento de adquisición o puesta en funcionamiento de dicho elemento, siempre y cuando el incremento de plantilla se haya hecho efectivo ⁷¹.

Las ERD pueden decidir libremente cómo van a dotar fiscalmente la amortización en cada ejercicio impositivo ⁷². Pueden hacerlo dotando toda la amortización durante el primer periodo impositivo, repartirla en diferentes ejercicios fiscales o practicar una amortización diferida, como sugieren algunos autores ⁷³. Esta última es recomendable para aquellas empresas que arrastran resultados negativos en ejercicios anteriores pendientes de compensación o para aquellas entidades de nueva creación que prevean pérdidas durante los primeros años.

La aplicación de la libertad de amortización tiene una serie de repercusiones financieras, ya que en la mayoría de los casos, la amortización fiscal no va a coincidir con la contable. La entidad contribuyente ha de realizar un ajuste negativo sobre el resultado

⁶⁹ RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y GALÁN RUIZ, J. “Capítulo 36: Régimen, *cit*, p.1213.

⁷⁰ DGT CV0434-07, de 18 de febrero.

⁷¹ DGT 0357-98, de 3 marzo.

⁷² DGT 0568-99, de 19 de abril.

⁷³ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1099.

contable, que se refleja en un pasivo por diferencias temporarias imponibles. Este ajuste se obtiene por diferencia entre la amortización contable y el gasto fiscal derivado de la libre amortización. La base imponible se ve minorada por este ajuste, lo que provocará una menor carga impositiva durante los periodos en los que el gasto fiscal sea mayor que el contable. Esta reducción se incorporará paulatinamente durante los ejercicios posteriores, donde la entidad deberá realizar una serie de ajustes positivos que cancelarán el pasivo por impuestos diferidos que se había originado con anterioridad.

Finalmente, la entidad puede deducirse la cuantía resultante de la libertad de amortización sin una previa contabilización ni imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, en base al artículo 11.3.1º de la LIS⁷⁴. La DGT también se ha pronunciado en este sentido: la libertad de amortización tiene una aplicación inmediata ya que no se exige la confección de ningún plan de amortización⁷⁵ ni tampoco la necesidad de comunicarlo ni solicitarlo previamente a la Administración tributaria⁷⁶.

5. INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS PARA LA APLICACIÓN DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

Como hemos comentado en el apartado anterior, la libre amortización se puede practicar desde el momento en que los bienes entran en funcionamiento, por el cumplimiento de los requisitos de creación y mantenimiento de empleo. Sin embargo, este cumplimiento de requisitos es posterior a la práctica de la libertad de amortización y no previo a ella. La previsión de creación y mantenimiento de plantilla puede ser inferior a la realidad – situación en la que se seguirán cumpliendo los requisitos – o superior. En este último caso, la entidad está incumpliendo uno de los requisitos que permite la libre amortización y, para evitar que esto ocurra el legislador ha previsto una serie de consecuencias.

El apartado 4 del artículo 102 de la LIS establece que en el caso de incumplirse uno de los dos requisitos (incrementar o mantener la plantilla) la entidad deberá ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso, además de los intereses de demora que correspondan. Además, también indica el momento temporal

⁷⁴ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1098. Esta cita hace referencia al antiguo artículo 19.3 del TRLIS. Este artículo establece como norma general que no son fiscalmente deducibles aquellos gastos no contabilizados, con la excepción de lo previsto en la Ley en relación con los elementos que puedan amortizarse libremente, siendo esta excepción el caso que estamos analizando.

⁷⁵ DGT 0715-99, de 5 de mayo

⁷⁶ DGT 0511-97, de 17 de mayo

en el que se realizará el ingreso de la cuota y de los intereses de demora: de forma conjunta con la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en el que se haya incumplido alguno de los requisitos.

En todo caso, en el momento del cálculo de este exceso de amortización deducida, se han de tener en cuenta algunos de los otros beneficios fiscales que puede disfrutar una ERD.

El primero de ellos, que analizaremos en el epígrafe IV de este trabajo, es la **amortización acelerada** de ciertos elementos nuevos, que aparece regulada en el artículo 103 de la LIS. A grandes rasgos, este beneficio fiscal permite una amortización del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficiales. El segundo beneficio fiscal es el relativo a los **contratos de arrendamiento financiero** que permite, que el gasto fiscalmente deducible que se corresponde con la recuperación del coste del bien. Para las ERD, el límite del importe deducible es el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficiales multiplicado por 1.5⁷⁷.

Estos dos beneficios fiscales han de valorarse a la hora de determinar el exceso de amortización para su regularización por el incumplimiento. En caso de poder aplicarse alguno de ellos al elemento en cuestión, la entidad únicamente tendrá que regularizar el exceso amortizado, una vez aplicada la amortización acelerada y el régimen fiscal especial de los contratos de arrendamiento financiero⁷⁸.

6. INCOMPATIBILIDADES

Tras la aprobación de la actual ley del Impuesto de Sociedades, en vigor desde el año 2014, el régimen de incompatibilidades de la libertad de amortización para las ERD se ha reducido sustancialmente. Actualmente, la única incompatibilidad que encontramos es con la **deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados** del artículo 38 de la LIS, en relación al cómputo de los trabajadores contratados, como bien establece el apartado tercero del anterior artículo. Esto se refiere a que los trabajadores contratados a los que se les aplique esta deducción no podrán computarse como aumento de plantilla media.

⁷⁷ Artículo 106.6. 3º parr. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁸ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1102.

Con la normativa anterior – el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades – existía un mayor número de incompatibilidades: bonificación por actividades exportadoras o deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, entre otras. Todas ellas se encuentran derogadas con la normativa actual.

IV. AMORTIZACIÓN ACELERADA DE LOS ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL, DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL ELEMENTO INTANGIBLE

El régimen de las ERD presenta otro beneficio fiscal en relación a las amortizaciones del inmovilizado e inversiones inmobiliarias: la amortización acelerada del artículo 103 de la LIS.

1. CONCEPTO

Este beneficio fiscal permite una amortización más rápida para ciertos elementos del inmovilizado que ha previsto el legislador. En concreto, tal y como establece el apartado 1 del artículo 103 de la LIS, la amortización acelerada permite una amortización amortizar en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en las tablas de amortización oficiales. Es decir, se puede aplicar un coeficiente de amortización dos veces superior al previsto por las tablas, lo que permite una amortización más rápida que para el resto de entidades que no disfrutan de este beneficio. Estas tablas aparecen en el artículo 12.1.a) de la LIS, aunque como bien indica el legislador, pueden ser modificadas reglamentariamente.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Los elementos objeto de la amortización acelerada han de estar afectos a una actividad económica y puestos a disposición del contribuyente en el periodo impositivo en el que la entidad cumpla los requisitos para ser considerada una ERD. Estos dos requisitos son idénticos a los exigidos para la aplicación de la libertad de amortización, en los mismos términos y condiciones.

Las situaciones concretas a las que se puede aplicar la amortización acelerada son las siguientes:

- Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Elementos nuevos del inmovilizado intangible.

- Elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra.
- Elementos del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias contruidos o producidos por la propia empresa.

Observamos que el ámbito de aplicación es muy similar al de la libertad de amortización, con dos principales diferencias: en la amortización acelerada no se incluyen los elementos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, mientras que sí se permite la amortización acelerada para elementos nuevos y contruidos por la empresa del inmovilizado intangible.

A continuación vamos a centrarnos en el caso concreto de los elementos nuevos del inmovilizado intangible, ya que para el resto de situaciones nos remitimos a lo ya explicado en el apartado 2 del epígrafe anterior referente a la libertad de amortización.

2.1. Elementos nuevos del inmovilizado intangible

La LIS no define el concepto de inmovilizado intangible, por lo hemos de acudir de forma supletoria al PGC, al igual que hacíamos en referencia al inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias. Se encuadra en el subgrupo 20, dentro del activo no corriente y es definido como aquellos activos no monetarios, sin apariencia física, susceptibles de valoración. El PGC incluye una serie de elementos dentro de las cuentas 200 a 206 y 209. Estos elementos son, por orden numérico, los siguientes: gastos de investigación, desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas y anticipos para inmovilizaciones intangibles. Las cuentas 207 y 208 no incluyen ningún elemento. Además de estos, el legislador ha permite la calificación de intangibles para otros elementos siempre que cumplan las condiciones señaladas en el marco conceptual. Ejemplos de estos casos serían los derechos comerciales, la propiedad intelectual o las licencias.

Un caso que requiere un análisis particular son aquellos elementos del inmovilizado considerados como de vida útil indefinida, como por ejemplo, el fondo de comercio. El legislador, con la reforma del PGC del año 2007, estableció la no amortización de dichos elementos. La cuestión que se plantea la doctrina es si cabe la aplicación del beneficio fiscal de la amortización acelerada para este tipo de elementos. Díaz y Masa (2013) establecen que sí que se les puede aplicar esta ventaja fiscal debido a que el principio de neutralidad fiscal sobre el que se basa la LIS, permite la deducibilidad

fiscal de las amortizaciones de aquellos elementos del inmovilizado intangible con una vida útil indefinida, aunque no sean objeto de amortización contable ⁷⁹. Esta argumentación se apoya en el artículo 11.3.1º de la LIS donde el legislador permite la deducción fiscal de los gastos aunque no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el caso de una amortización acelerada (de igual forma que lo permite para la libre amortización, aspecto que ya se comentó en el apartado anterior). De la misma forma se pronuncia la AEAT en la consulta número 129588, de 13 de julio de 2009, al permitir la deducción fiscal en los fondos de comercio sin una exigencia de previa imputación contable.

2.2. Elementos del inmovilizado intangible producidos por la propia empresa

La definición de elementos del inmovilizado intangible es la misma que la que acabamos de exponer en el apartado anterior, mientras que la construcción o producción de los elementos por la propia empresa fue un tema analizado en el epígrafe anterior. Por tanto, nos remitimos a dichos apartados en referencia a los elementos del inmovilizado intangible producidos por la empresa, ya que no tiene ninguna otra especialidad.

3. APLICACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN ACELERADA

Como ya hemos comentado anteriormente, este beneficio fiscal se basa en la posibilidad de amortizar los elementos incluidos en el ámbito de aplicación por el coeficiente resultante de multiplicar por dos el coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización, sin la necesidad de una imputación contable previa en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, el legislador recoge en el apartado 5 del artículo 103 un beneficio fiscal especial para los activos intangibles de vida útil indefinida, donde se incluye el fondo de comercio. Permite la deducción del 150 % de la amortización que resulta de aplicar el artículo 13.3 de la LIS. Este artículo prevé una deducción máxima de estos activos de una veintava parte de su precio de adquisición. Por tanto, para las ERD esta deducción aumentará hasta un 7.5 % (resultado de multiplicar 1.5 y el 5%, que equivale a la veintava parte que recoge el legislador). La Agencia Tributaria establece que en el caso

⁷⁹ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1108.

de aplicar la amortización acelerada el importe que debe dotar la entidad a la reserva indisponible es del 7.5% y no del 5% establecido por ley⁸⁰.

Por otro lado, y al igual que en la libertad de amortización, si la ERD aplica una amortización acelerada se produce una diferencia entre la amortización fiscal y la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto da lugar a un ajuste negativo extracontable (que origina un pasivo por diferencias temporarias imponibles) por importe de dicha diferencia. Este ajuste se revertirá en el futuro cuando el importe contable sea mayor al fiscal y esa diferencia tenga un signo positivo, que culminará con la cancelación del pasivo por impuestos diferidos. En definitiva, como indican Díaz y Masa (2013)⁸¹, este beneficio fiscal – al igual que el de la libertad de amortización – consiste en una anticipación de gastos que permite el diferimiento del pago de impuestos.

El legislador no ha establecido nada en el supuesto de transmisión de elementos que se han beneficiado de la amortización acelerada. Sin embargo, lo más razonable es la exigencia de hacer un ajuste extracontable de signo positivo por la diferencia entre la amortización fiscal y la contable en el momento de la venta, para poder cancelar el pasivo por impuestos diferidos.

Finalmente, como comentan Rodríguez y Galán (2010) este beneficio fiscal se puede aplicar con independencia de cuál sea el régimen de amortización que emplee la sociedad: tablas, porcentaje constante o suma de números dígitos. En estos últimos dos sistemas el cálculo del porcentaje constante o de la cuota por dígito será el resultante de multiplicar el coeficiente máximo por dos, de manera similar al sistema de las tablas oficialmente aprobadas.

4. INCOMPATIBILIDADES

El legislador ha establecido de forma expresa en el apartado 4 del artículo 103 de la LIS que el régimen de amortización acelerada es compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder. Por tanto, esta amortización acelerada es compatible con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y

⁸⁰ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1108 a partir de la consulta de la consulta número 129590 de 13 de julio de 2009 (Base de Datos INFORMA).

⁸¹ DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales *cit*, p. 1111.

espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, deducciones por creaciones de empleo y deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Además, como ha establecido la DGT, al no decirse lo contrario, la amortización acelerada también es compatible con la amortización de los elementos que se utilizan en más de un turno de trabajo, previsto en el artículo 4.3 del RIS⁸².

Por otro lado, como ya se comentó en el epígrafe anterior, no hay inconveniente para aplicar la amortización acelerada en aquellos supuestos donde el límite de la libertad de amortización se supere, por la cuantía que represente este exceso. En estos casos, se aplicaría de forma conjunta la libertad de amortización, hasta el límite establecido, y la amortización acelerada, por el exceso de dicho límite.

Finalmente, y a diferencia de la libertad de amortización, en la amortización acelerada no existe posibilidad de incumplimiento de alguno de los requisitos, ya que esto se referían a la creación y mantenimiento del empleo para la amortización. Por eso, no existe ninguna previsión por parte del legislador para un incumplimiento, ya que en este beneficio fiscal no puede producirse.

V. CONCLUSIONES

La importancia de las ERD en el tejido empresarial español es muy elevada, ya que el 99.5 % del total de las empresas facturaron menos de 10 millones de euros de cifra de negocios en el año 2015, que es el límite que establece la LIS para considerar a una entidad como de reducida dimensión. Esta relevancia en el tejido empresarial no ha pasado desapercibida por el legislador, que ha preparado un régimen especial con una serie de importantes incentivos fiscales. Establece dos importantes incentivos fiscales en relación a la amortización: la libertad de amortización y la amortización acelerada.

La **libertad de amortización** supone un beneficio fiscal muy ventajoso para este tipo de entidades. Les permite amortizar completamente elementos en su primer año de vida útil, lo que repercute en un mayor gasto y un diferimiento impositivo, algo que es muy importante para la gestión de una compañía, especialmente si es de reducida dimensión. La doctrina administrativa, personalizada en la DGT, ha ido modelando qué elementos se pueden amortizar libremente, ya que el legislador establece un ámbito de aplicación muy genérico. La DGT ha realizado una interpretación extensiva del ámbito de

⁸² DGT CV 2144-06, de 25 de octubre.

aplicación, permitiendo muchas de los casos concretos que se le han planteado. Esto va en consonancia con uno de los objetivos del legislador: intentar lograr que este régimen especial sea aplicado por el mayor número de entidades posibles.

Pero este incentivo fiscal, debido al gran beneficio que puede suponer para la entidad, está supeditado al cumplimiento de unos requisitos. Estos requisitos son de dos tipos: aquellos relacionados con la propia naturaleza de los elementos amortizables y los que tienen que ver con la creación de empleo. Estos últimos representan los más importantes con respecto al beneficio que puedan aportar a la sociedad. Para poder aplicar la libre amortización es necesario que aumenten su plantilla media durante veinticuatro meses con respecto a la media de los doce meses anteriores y que mantengan este incremento durante los dos años posteriores. Como el cumplimiento de este requisito se conoce *a posteriori* la entidad ha de hacer una previsión de este aumento y mantenimiento de plantilla. En definitiva, la libertad de amortización se aplica antes de haber cumplido este último requisito; en el caso de que no cumpliera estas previsiones, la ERD debería abonar la cuota íntegra más los intereses de demora en el ejercicio que se produzca el incumplimiento. El legislador ha establecido este requisito de empleo con el objetivo de no solo beneficiar a la entidad sino repercutir este beneficio a la sociedad, ya que para que la entidad pueda amortizar libremente sus elementos, es necesario un incremento de su plantilla media. Con esta medida se intenta afrontar uno de los problemas más graves que sufre nuestra sociedad española: el alto desempleo.

Para el caso que no se produzca este incremento de plantilla, el legislador prevé otro incentivo fiscal para las ERD: **la amortización acelerada**, que es menos ventajosa que la libertad de amortización pero mayor que la amortización general. Esta amortización acelerada permite una deducción máxima del doble del coeficiente de amortización lineal previsto en las tablas oficiales. El ámbito de aplicación es similar que para la libertad de amortización, aunque en este caso se permite la amortización de los inmovilizados intangibles. Además se incluye una deducción especial para los activos intangibles con vida útil indefinida, entre los que se incluye el fondo de comercio.

La aplicación de estos incentivos fiscales supone un diferimiento del pago de impuestos, ya que se anticipan los gastos. Durante los primeros años, la deducción fiscal es mayor que la imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, lo que supone un ajuste extracontable negativo y la aparición de un pasivo por impuesto diferido. Durante los

últimos años de la vida útil del inmovilizado, la deducción fiscal va a ser menos, lo que supone una reversión de la situación anterior, con la necesidad de realizar una serie de ajustes extracontables positivos que cancelarán el pasivo por impuestos diferidos dado de alta anteriormente.

La libertad de amortización puede aplicarse de forma simultánea a la amortización acelerada incluso para un mismo elemento del inmovilizado. Esto ocurre cuando la libertad de amortización ha llegado al límite que establece el legislador y aún existe un exceso al que no se le puede aplicar la libre amortización. Por este exceso, la entidad podrá amortización de forma acelerada.

En definitiva, el régimen especial para entidades de reducida dimensión ofrece una serie de incentivos fiscales muy importantes para este tipo de entidades. La libertad de amortización es, probablemente, uno de las ventajas fiscales más importantes que regula el legislador a lo largo de todo la normativa tributaria. Es necesario que estas entidades conozcan estos beneficios relativos a la amortización ya que puede provocar la diferencia entre la supervivencia de una entidad y la quiebra de la misma, especialmente si esta se encuentra en sus primeros años de vida.

VI. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA, *Manual Práctico Sociedades 2014*.

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA, *A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Obtenido de la página web www.cuatrecasas.com con fecha 12 de abril de 2016.

DÍAZ GUTIERREZ I. y MASA SÁNCHEZ-OCAÑA, F. “Capítulo 9. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” en SANFRUTOS GAMBÍN, E. (Dir), *Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales y especialidades territoriales. Disposiciones adicionales y finales. Tomo III*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2013.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Base de Datos de Consultas Generales*, Secretaría de Estado de Hacienda, Doctrina tributaria (Consultas) 1996-2016.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Base de Datos de Consultas Vinculantes*, Secretaría de Estado de Hacienda, Doctrina tributaria (Consultas) 1996-2016.

LUCHENA MOZO, G.M., «Especialidades en la amortización societaria de los activos dentro de la pequeña y mediana empresa española» en SANZ DÍAZ-PALACIOS J.A. *et al*, *Estudios sobre amortización de inmovilizados en la imposición societaria*, Atelier Fiscal, Barcelona, 2010.

MEMENTO FRANCIS LEFEBVRE, *Fiscal*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2015.

PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y ALMAGRO MARTÍN, C., *Las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto Sobre Sociedades*. AA.VV. Estudio sobre fiscalidad de las Pymes. Granada, 2004.

PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C., *Impuesto sobre Sociedades: Régimen general y empresas de reducida dimensión*, 10º ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. y GALÁN RUIZ, J. “Capítulo 36: Régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión” en RODRÍGUEZ ORDANZA, J.A. (Dir), *El impuesto sobre Sociedades*, 2º ed., Thomson Reuters, Pamplona, 2010.

ROJÍ CHANDRO, L.A. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *Guía práctica para libertad de amortización en régimen transitorio 2012/2013*. Obtenido de www.revistacontable.es, número 8, febrero 2013.

Las especialidades en la amortización del inmovilizado en el régimen de las ERD.
Alejandro Donoso Sánchez

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE APOYO A LAS PYMES, *Retrato de las PYME 2015*,
Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, Madrid, 2015.